



La normalisation comptable entre modèle anglo-saxon et modèle continental : le cas de la Roumanie, pays en transition vers l'économie de marché

Djamel Khouatra

► To cite this version:

Djamel Khouatra. La normalisation comptable entre modèle anglo-saxon et modèle continental : le cas de la Roumanie, pays en transition vers l'économie de marché. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00593994

HAL Id: halshs-00593994

<https://shs.hal.science/halshs-00593994>

Submitted on 18 May 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

***LA NORMALISATION COMPTABLE
ENTRE MODELE ANGLO-SAXON
ET MODELE CONTINENTAL : LE
CAS DE LA ROUMANIE, PAYS EN
TRANSITION VERS L'ECONOMIE
DE MARCHE***

Djamel KHOUATRA

Maître de conférences en sciences de gestion

Université Jean Moulin Lyon 3

ISEOR

15 chemin du Petit Bois 69130 Ecully

Tél. : 04 78 33 09 66 Fax : 04 78 33 16 61

E-Mail : khouatra@iseor.com

<p>Résumé</p> <p>Cette communication compare deux systèmes de normalisation comptable : le modèle anglo-saxon des Etats-Unis et le modèle continental de la France dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale. La Roumanie a choisi le système comptable français comme source d'inspiration pour son processus de réforme comptable.</p> <p>Mots clés : normalisation comptable, réglementation comptable, modèle anglo-saxon, modèle continental, harmonisation comptable internationale, réforme comptable roumaine.</p>	<p>Abstract</p> <p>This article compares two systems of accounting normalization : the Anglo-Saxon model of the United States and the continental model of France within the context of accounting harmonization. Rumania chose accounting French system as source of inspiration for its process of accounting reform.</p> <p>Keywords : accounting normalization, accounting regulations, Anglo-Saxon model, continental model, international accounting harmonization, Rumanian accounting reform.</p>
---	--

Introduction

Les origines de la comptabilité remontent à la plus haute antiquité mais c'est pendant la période du Moyen age, en Italie du Nord, que la comptabilité se développe véritablement avec la méthode de la partie double. A partir de la fin du XVe siècle, la comptabilité en partie double se diffuse dans l'ensemble de l'Europe marchande. La publication en 1494 du premier manuel imprimé de comptabilité, la « summa di arithmetica, geometrica, proportioni, et proportionalita » (que l'on peut traduire par « Traité d'arithmétique, de géométrie, des proportions et de la proportionnalité), de Luca Pacioli, contribue à la connaissance et à la diffusion de la comptabilité en partie double. La comptabilité (générale ou financière) a fait l'objet de multiples définitions. Elle est à la fois une science et un art ; elle peut être définie aussi comme un langage, un produit historique et social (Colasse, 2001). Mais elle est aussi un enjeu de pouvoir. Nous reprenons cette dernière idée comme hypothèse de travail. Chaque pays a son propre système comptable qui s'inscrit dans des environnements juridique, social, économique et culturel. Les différents systèmes comptables (comptabilité générale ou comptabilité financière) avec leurs spécificités nationales peuvent être rattachés plus ou moins à deux grands modèles comptables : le modèle anglo-saxon et le modèle d'Europe continentale appelé plus simplement modèle continental. Le système comptable des Etats-Unis correspond au modèle anglo-saxon alors que le système comptable français peut être

qualifié de modèle continental. D'après la classification de Nobes (1992), le rôle joué par l'Etat dans ces deux pays est un facteur discriminant : en France, il joue un rôle majeur tant au niveau de l'élaboration des normes que de leur mise en application ; aux Etats-Unis, il n'intervient pas au niveau de leur élaboration mais participe à leur mise en application (Colasse, 2001). La normalisation peut être définie comme l'adoption d'une terminologie et de règles communes et la production de documents de synthèse (ou états financiers) identiques d'une entreprise à l'autre. La normalisation offre l'intérêt de permettre les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à l'autre (normalisation spatiale) (Colasse, 2001). La normalisation doit être suivie d'une réglementation dans le sens où les normes (ou règles) comptables jugées importantes deviennent d'application obligatoire en vertu de textes législatifs et/ou réglementaires. Les Etats-Unis et la France sont des concurrents au plan économique mais aussi au plan comptable. En effet, chacun de ces deux pays a cherché et cherche à asseoir son influence dans le choix et la construction de système comptable dans les pays en développement. A partir du cas de la Roumanie, qui fait partie des pays de l'Europe centrale et orientale, et qui intégrera l'Union Européenne en 2007, nous avons cherché à savoir quelles sont les influences dont ce pays a bénéficié, pour la construction de son système comptable dans sa transition vers l'économie de marché. Après la révolution de 1989, la Roumanie avait le choix entre deux grands modèles comptables face au problème de construction d'un système comptable national : le modèle comptable anglo-saxon (américain, britannique) ou au contraire le modèle continental (allemand, français). Quels sont les facteurs déterminants qui ont orienté le choix des pouvoirs publics roumains ? Comment se fabriquent les normes comptables en Roumanie ?

Nous montrerons dans les deux premières parties que les systèmes de normalisation et de réglementation comptables des Etats-Unis et la France sont contingents c'est-à-dire qu'ils présentent un certain nombre de différences. Dans une troisième partie, nous montrerons la nécessité d'une harmonisation comptable internationale. Enfin, dans la quatrième partie au travers de l'étude la normalisation et de la réglementation comptables en Roumanie, nous expliquerons pourquoi la Roumanie a choisi le système comptable continental et nous examinerons son processus de réforme comptable.

1 La normalisation et la réglementation comptables aux Etats-Unis

La normalisation comptable aux Etats-Unis s'est faite d'abord selon une méthode inductive dans le sens où les normes comptables ont été élaborées à partir des pratiques. Elle s'est faite ensuite selon une méthode déductive depuis la création en 1973 d'un organisme de normalisation, le FASB qui s'est doté d'un cadre conceptuel.

1.1 D'une méthode inductive : les principes comptables généralement admis...

Les organisations professionnelles américaines qui existent depuis 1887, se regroupent en 1916 dans l'American Institute of Accountants (AIA). A la demande du Federal Reserve Board, cette organisation professionnelle publie en 1917, à l'usage des banquiers, « Uniform Accounting », et en 1918, « Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements » ; ce dernier ouvrage a été révisé en 1929 et 1936. Depuis le début du XXe siècle, les organisations professionnelles américaines publiaient à l'intention de leurs adhérents, des guides et des manuels de coûts (Durand, 1991). Les divers ouvrages publiés traduisaient la volonté d'intégrer dans un cadre comptable relativement simple des méthodes de gestion également simples mais adaptées aux besoins des utilisateurs. Le cadre comptable se fondait sur un classement des comptes par soldes : comptes d'actif, de passif, de ventes, de coût des ventes... Le système comptable de l'époque était moniste dans le sens où le cadre comptable comprenait à la fois la comptabilité financière et la comptabilité des coûts.

Au sein du cadre comptable, on intégrait toutes pratiques comptables depuis 1890. La crise de 1929 met en évidence les insuffisances de l'information financière des sociétés cotées et conduit le législateur américain à créer en 1933 la Securities and Exchange Commission (SEC). La mission de ce gendarme de la Bourse est d'établir les règles de présentation de l'information comptable et financière que doivent respecter les sociétés faisant appel public à l'épargne. La SEC a le pouvoir d'élaborer des règles comptables et de les imposer aux sociétés cotées. Le pouvoir de réglementation de la SEC se traduit par la publication de normes sous forme d'un bulletin « Accounting Series Release ». En fait, elle a délégué à la profession comptable la mission de définir les principes comptables généralement admis (Walton, 1996) ; le travail de la SEC s'est limité aux conditions de fond et de forme applicables à l'établissement des états financiers pour les sociétés cotées.

Les membres de la profession comptable américaine publient leur « Accounting Terminology » en 1931, proposent leurs cinq premiers principes en 1932 (Durand, 1991). En 1939, la profession comptable représentée par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) crée un organisme de normalisation, le Comité des procédures comptables (Committee Accounting Procedures : CAP) qui a publié en vingt ans une cinquantaine environ de bulletins de recherche comptables traitant des principes comptables généralement admis, dont la quasi-totalité ont été remplacés ou amendés (Obert, 1994). En 1959, le CAP est remplacé par le Conseil des principes comptables (Accounting Principles Board : APB), sous la tutelle de l'AICPA. Cet organisme de normalisation a publié 31 normes comptables (opinions) et 4 recommandations. L'APB comme son prédécesseur le CAP, manquait d'indépendance vis à vis de la profession comptable d'où la création en 1973 d'un nouvel organisme de normalisation, le Financial Accounting Standards Board (FASB). En outre, la normalisation comptable aux Etats-Unis qui s'est faite jusqu'en 1972 par une méthode inductive, pouvait conduire à des normes d'application contradictoires, d'où la nécessité de mettre en ordre les normes comptables par référence à des objectifs explicitement assignés à la comptabilité, autrement dit d'enrichir celle-ci par une théorie normative ou un cadre conceptuel (Colasse, 2001).

1.2 ... au cadre conceptuel du FASB

Le FASB, créé en 1973, est un organisme privé chargé de la normalisation comptable aux Etats-Unis. Le FASB a été le premier organisme de normalisation à se doter d'un cadre conceptuel. Ce dernier comprend six études (Statements of Financial Accounting Concepts : SFAC) publiées entre 1978 et 1985. La première de ces études (SFAC 1) présente les objectifs des informations financières diffusées par les entreprises. Ces informations doivent aider les utilisateurs à prendre leurs décisions d'investissements. Bien que le FASB reconnaisse que les utilisateurs des informations financières sont multiples, il privilégie néanmoins les actionnaires, actuels ou potentiels, et les créanciers. Cette étude reflète une conception très restrictive des utilisateurs de l'information comptable, une conception très actionnariale (shareholders) qui contraste avec la conception française traditionnelle qui retient une pluralité de parties prenantes (Colasse, 2001).

La deuxième étude (SFAC 2) énonce les qualités nécessaires de l'information comptable. La première de ces qualités est l'utilité de l'information pour la prise de décisions. Cette étude met en évidence deux qualités primordiales : la pertinence et la fiabilité. Une information pertinente est une information susceptible de modifier la décision. Une information fiable est

une information qui peut être vérifiée, qui doit être neutre et fidèle, autrement dit objective et non biaisée. Le SFAC 2 traite de deux qualités secondaires : la comparabilité et la permanence des méthodes, qui peuvent améliorer la prise de décision.

La troisième étude (SFAC 3) définit les principaux concepts comptables : actifs, dettes, capitaux propres, produits, charges... Cette étude a été remplacée par une sixième étude (SFAC 6) qui élargit le champ d'application des concepts définis aux organisations à but non lucratif.

La quatrième étude (SFAC 4) traite des objectifs des états financiers présentés par les organisations à but non lucratif.

La cinquième étude (SFAC 5) précise les critères de comptabilisation et d'évaluation des informations. Pour qu'une information puisse être comptabilisée et pour qu'elle figure dans les états financiers, elle doit contribuer à l'élaboration de l'un des concepts définis dans le SFAC 3, et elle doit être mesurable, pertinente et fiable.

L'ensemble de ces six études constitue un tout hiérarchisé relativement cohérent dans lequel un type d'utilisateur de l'information financière est privilégié : l'investisseur boursier, détenteur de titres de propriété ou de créances. Le cadre conceptuel du FASB privilégie une conception actionnariale de l'information financière assujettie au marché financier, et conduit donc à une vision qui se limite au court terme (Colasse, 2001).

Le cadre conceptuel du FASB a une fonction heuristique dans le sens où il doit aider à élaborer des normes comptables cohérentes entre elles. Comme l'écrit Bernard Colasse (2001), il constitue une méta-norme c'est-à-dire la norme des normes

1.3 Les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables aux Etats-Unis

La normalisation comptable aux Etats-Unis résulte des travaux d'un organisme privé indépendant : le FASB. L'influence de l'Etat y est réduite en comparaison avec la France.

Le FASB est placé sous la tutelle d'un organisme privé, la fondation de la comptabilité financière (Financial Accounting Foundation : FAF) dont les quinze membres administrateurs-mandataires proviennent de plusieurs organisations, notamment du Financial Executives Institute, de l'Institute of Management Accountants, de l'American Accounting Association, de la Financial Analysts Federation, et de l'AICPA (Meek, 1997). La FAF est chargée de collecter des fonds auprès des entreprises, des cabinets d'audit et de conseil... pour assurer le financement du fonctionnement du FASB. Ce mode de financement privé est

censé préserver l'indépendance du FASB dans sa fonction de normalisateur. La FAF nomme les sept membres salariés du FASB : quatre proviennent de la profession comptable, les autres venant du monde des entreprises, de la Fonction publique et du milieu universitaire. La FAF finance et nomme aussi les trente-deux membres du Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) qui représentent toutes les parties intéressées (préparateurs, auditeurs et utilisateurs de l'information financière) par la normalisation comptable. Le FASAC conseille le FASB sur son ordre du jour, ses priorités et certains problèmes techniques (Meek, 1997) mais le pouvoir de décision appartient au FASB, réputé indépendant.

En principe, le FASB n'a pas officiellement de pouvoir de réglementation comptable. Ce pouvoir est dévolu à la SEC, chargée de contrôler le fonctionnement des marchés financiers et la communication financière des sociétés cotées. Cependant, la SEC n'exerce pas ce pouvoir et délègue l'élaboration des normes au FASB ; elle approuve ou rejette les normes produites par le FASB. Dans le cas où le FASB et la SEC auraient des divergences, ce sont les exigences de la SEC qui priment (Colasse, 2001).

La mission du FASB consiste à « établir et améliorer les normes comptables et d'information financière dans le but de guider et d'éduquer la collectivité incluant les producteurs, les auditeurs et les utilisateurs de l'information financière » (Pham, 1995).

Le FASB se révèle être plus efficace que l'organisme de normalisation qui l'a précédé, l'APB, en raison des avantages suivants (Meek, 1997) :

- une taille plus réduite : le FASB comprend sept membres alors que l'APB était composé de dix-huit membres ;
- les membres du FASB sont employés à temps plein, bien rémunérés, nommés pour cinq ans renouvelables et coupent tous leurs liens avec leur précédent employeur ; les membres de l'APB étaient employés à mi-temps à titre bénévole et conservaient leur emploi d'origine ;
- une indépendance financière et une plus grande autonomie : le FASB est financé par la FAF dont les fonds proviennent de multiples organisations, dont aucune ne contribue au budget de façon importante ; l'APB ne bénéficiait pas d'un financement propre et n'était qu'un comité de l'AICPA ;
- une représentation plus large : il n'est pas exigé des membres du FASB qu'ils soient experts-comptables alors que ceux de l'APB, devaient l'être et devaient aussi appartenir à l'AICPA.

L'élaboration des normes comptables se fait selon une procédure appelée due-process composée de phases d'études, de discussion, de concertation et de prise de décision ;

l'objectif étant d'obtenir l'adhésion la plus large possible pour garantir l'acceptation d'une norme comptable et son application générale. Le due-process passe par les phases suivantes (Colasse, 2001 ; Hoarau, 2001) :

- le conseil d'administration du FASB détermine les projets de norme sur les conseils du FASAC ;
- pour chaque projet de norme un groupe de travail est constitué, lequel bénéficie des ressources documentaires du FASB ou de l'appui de chercheurs universitaires ;
- un document de travail (memorandum) sur le problème à traiter et les solutions proposées, est publié et diffusé pour commentaires publics ;
- une audition publique ouverte aux représentants des organisations concernées est réalisée ;
- un projet de norme (exposure-draft) est largement diffusé pour commentaires publics et fait l'objet d'une nouvelle audition publique ;
- au terme de la procédure, le projet de norme est accepté, amendé ou rejeté.

Le FASB consacre des ressources importantes à l'activité de recherche doctrinale ou appliquée. La direction du FASB investit entre 85 000 et 100 000 heures par an pour les activités techniques et de recherche dont 50 % sont affectées aux projets majeurs, 20 % aux problèmes pratiques et à la mise en œuvre des normes et 30 % à l'Emerging Issues Task Force (EITF) et aux liens entre les activités et aux relations avec des personnalités extérieures (Hoarau, 2001).

2 La normalisation et la réglementation comptables en France

Le système de normalisation en France se caractérise par l'existence d'un Plan Comptable Général qui s'est enrichi par un droit comptable apparu à partir des années 1980. En France, la normalisation comptable est réalisée plutôt selon une méthode inductive dans le sens où l'élaboration des normes se fait à partir d'une analyse critique des pratiques relatives à un problème donné.

2.1 Du Plan Comptable Général ...

La France s'est dotée de son premier plan comptable Général en 1947, lequel a été élaboré par une commission interministérielle dite Commission de Normalisation des Comptabilités. Ce plan comptable comprenait (Durand, 1991) :

- une codification des comptes ;
- une terminologie explicative ;
- des précisions pour l'enregistrement des valeurs ;
- des modalités d'évaluation des actifs ;
- des modèles de documents financiers ;
- des méthodes de calcul des coûts et des résultats.

Ce plan comptable de 1947 s'inscrit dans la troisième génération de plans comptables-cadres visant à donner à la comptabilité financière une indépendance plus forte (plan comptable dualiste) et à présenter des documents de synthèse (Richard, 2000).

Une première révision de ce plan comptable, sous l'égide du conseil Supérieur de la Comptabilité, a engendré le Plan Comptable Général de 1957. Une deuxième révision, commencée en 1971 et conduite sous la direction du Conseil National de la Comptabilité (l'ancien Conseil Supérieur), a abouti à un projet de troisième version qui, légèrement amendé, a donné naissance au Plan Comptable Général de 1982, approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982 (Colasse, 2001). Ce plan comptable innove par son optique macro-économique (classement des charges par nature permettant un calcul de la valeur ajoutée produite par l'entreprise dont la somme donne le PIB). Le Plan Comptable Général 1982 a été complété et modifié par l'arrêté du 9 décembre 1986 pour intégrer une méthodologie relative aux comptes consolidés. Le Plan Comptable Général 1982 comportait (Burlaud, 1998) :

- des dispositions générales, une terminologie, un plan de comptes (Titre I) ;
- des règles relatives aux méthodes d'évaluation et à la détermination du résultat, des règles relatives au fonctionnement des comptes et à l'établissement des documents de synthèse, des dispositions spéciales, une méthodologie relative à la consolidation des comptes (Titre II consacré à la comptabilité générale) ;
- des dispositions générales, un réseau général d'analyse comptable, une nomenclature des comptes, des méthodes de calcul des coûts, des précisions pour l'utilisation de la comptabilité analytique pour la gestion de l'entreprise (Titre III consacré à la comptabilité analytique).

Une refonte du Plan Comptable Général, intégrant les avis du Conseil National de la Comptabilité émis depuis 1986, a fait l'objet d'un règlement n°99-03 du 29 avril 1999, homologué par un arrêté du 22 juin 1999. Le Plan Comptable Général 1999 comprend cinq titres :

- Objet et principes de la comptabilité (Titre I) ;
- Définition des actifs, des passifs, des produits et des charges (Titre II) ;

- Règles de comptabilisation et d'évaluation (Titre III) ;
- Tenue, structure et fonctionnement des comptes (Titre IV) ;
- Documents de synthèse (Titre V).

Le Plan Comptable Général 1999 exclut de ses dispositions la comptabilité analytique qui, contrairement à la comptabilité financière, n'est pas légalement obligatoire et qui étant propre à chaque entreprise, peut difficilement être normalisable. Il exclut également de ses dispositions celles qui sont relatives aux comptes consolidés. Les nouvelles règles relatives aux comptes de groupe ont fait l'objet d'un règlement n°99-02 du Comité de la Réglementation Comptable homologué par un arrêté du 22 juin 1999.

La France a mis en œuvre différents plans comptables qui s'inscrivent dans une continuité (Colasse, 2001 ; Richard, 2000). Le premier plan comptable de 1947 a été révisé plusieurs fois pour l'adapter aux changements de l'environnement national et international des entreprises. Ainsi par exemple le plan comptable de 1982 prend une orientation plus économique que celui de 1957 dans le cadre d'une convergence de la comptabilité nationale et de la comptabilité privée. Le Plan comptable Général prévoit des adaptations au moyen de plans comptables professionnels pour prendre en compte les spécificités de certains secteurs d'activité, comme par exemple : les administrateurs de biens, les agences de voyages, les industries chimiques, les industries de textiles, hôtellerie, etc.

Le système comptable français, contrairement au système comptable des Etats-Unis, ne comporte pas de cadre conceptuel explicite. En fait il existe dans le Plan Comptable Général un cadre conceptuel implicite. On y trouve en effet des énoncés de principes, des définitions conceptuelles, des formulations d'exigences qualitatives élaborés par le CNC (Colasse, 2000). Mais le cadre conceptuel implicite du Plan Comptable Général ne précise pas les objectifs explicites de la comptabilité et ne désigne pas des utilisateurs privilégiés ainsi que la nature de leurs besoins. Il est possible de faire une lecture du plan comptable selon trois modèles d'entreprise pour essayer d'identifier les utilisateurs de la comptabilité et leurs besoins (Hoarau, 1992) :

- une représentation économique fonctionnelle de l'entreprise liée à la notion d'entité, qui intéresse de nombreux acteurs ;
- une représentation juridique de l'entreprise fondée sur la théorie de la propriété (principe de patrimonialité) qui concerne les intérêts du ou des propriétaires de l'entreprise et ceux de l'administration fiscale ;
- une représentation financière relative aux comptes consolidés des groupes cotés qui intéresse les investisseurs boursiers.

La question que l'on peut poser est de savoir s'il faut expliciter le cadre conceptuel français qui est implicite. Une explicitation des besoins d'information des parties prenantes rendrait l'élaboration des normes plus déductive et améliorerait leur qualité technique et leur cohérence (Colasse, 2000). Cependant, une telle explicitation au sein d'un organisme comme le CNC ne pourrait pas se faire rapidement et risquerait de provoquer des conflits d'intérêts compte tenu du caractère transactionnel ou compromissaire de la normalisation française (Colasse, 1991).

2.2 ... à l'émergence d'un droit comptable

Le droit comptable peut être défini comme la branche du droit privé qui régit la profession comptable et la comptabilité (Viandier et Lauzainghein, 1993). Avant la loi du 30 avril 1983 dite loi comptable, il n'existait pas de droit comptable véritablement autonome. A cette époque, les sources du droit comptable résident dans le Plan Comptable Général, approuvé par un arrêté ministériel, et dans des dispositions comptables figurant dans des textes de lois (droit fiscal, droit des sociétés). D'autres sources enrichissent le droit comptable à savoir : la jurisprudence et la doctrine : avis et notes d'information du CNC, recommandations et notes d'information de la COB, et dans une moindre mesure des documents émanant de la profession comptable (Raybaud-Turrillo et Teller, 2000).

La loi du 30 avril 1983 contribue fortement à l'émergence d'un droit comptable autonome du droit fiscal. En effet, cette loi constitue le premier texte consacré exclusivement à des dispositions comptables, d'où l'expression de loi comptable. La loi du 30 avril 1983 transpose dans le droit français la IV^e directive européenne du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines sociétés. Cette loi a été complétée par un décret du 29 novembre 1983. Après la loi du 30 avril 1983, d'autres textes législatifs et réglementaires, consacrés totalement ou partiellement à la comptabilité, vont enrichir le droit comptable. On peut citer par exemple la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, et plus récemment la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003.

Le droit comptable est composé de normes provenant de sources hiérarchisées selon un ordre de primauté décroissante (Colasse, 2001) :

- les textes internationaux : directives et règlements européens ;
- les textes votés par le parlement français : les lois ;
- les textes réglementaires : les décrets et arrêtés ;
- la jurisprudence ;
- la doctrine.

Le droit comptable concerne trois grandes catégories d'acteurs pour lesquels il précise les obligations respectives ainsi que les règles régissant leurs relations : les producteurs de la comptabilité, les auditeurs (experts-comptables et commissaires aux comptes) et les utilisateurs des comptes de l'entreprise (Raybaud-Turrillo et Teller, 2000).

2.3 Les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables en France

En France, la normalisation comptable est traditionnellement sous la tutelle de l'Etat. En 1946, une commission de normalisation des comptabilités a été créée et a proposé le Plan Comptable Général, approuvé par un arrêté ministériel du 18 septembre 1947. Cette même année, un nouvel organisme, le Conseil Supérieur de la Comptabilité, a succédé à cette commission, et a élaboré le Plan Comptable Général, approuvé par un arrêté ministériel du 11 mai 1957. Un décret du 7 février 1957 modifie la composition du Conseil Supérieur de la Comptabilité qui devient le Conseil National de la Comptabilité (CNC). Dans le cadre de la réforme de la normalisation comptable, le CNC a été profondément remanié dans sa composition par un décret du 26 août 1996. En outre, la loi du 6 avril 1998 crée un nouvel organisme, complémentaire du CNC, le Comité de la réglementation comptable (CRC).

2.3.1 *Le Conseil national de la comptabilité*

Le Conseil national de la comptabilité a élaboré le Plan Comptable Général qui a été approuvé par un arrêté ministériel du 27 avril 1982. D'après le décret du 26 août 1996, le CNC « est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé de l'économie » (art. 1). Le CNC « a pour mission d'émettre, dans le domaine comptable, des avis et recommandations concernant l'ensemble des secteurs économiques » (art. 2). Il est chargé de donner un avis préalable sur toutes les recommandations et instructions comptables proposées par les organismes sous la tutelle directe ou indirecte de l'Etat. Il est chargé également d'émettre un avis sur les normes élaborées par les organismes internationaux ou étrangers de normalisation comptable (art. 2).

Le CNC est composé de cinquante-huit membres comprenant (art. 3 et 4) :

- un président nommé par arrêté du Ministre de l'Economie pour six ans renouvelable ;
- six vice-présidents : le directeur de la comptabilité publique, le président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (OEC), le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), deux représentants des entreprises, un représentant des associations ;

- quarante personnes compétentes en matière de comptabilité et représentant le monde économique ;
- onze représentants des pouvoirs publics.

Bien que le CNC soit placé auprès du Ministre de l'économie, il n'est pas un organisme public de l'Etat car la majorité de ses membres appartiennent au secteur privé : experts-comptables, commissaires aux comptes, entreprises, syndicats. La profession comptable libérale (experts-comptables et commissaires aux comptes) occupe une place importante dans l'activité du CNC (Colasse et Standish, 1998).

Le CNC est divisé en cinq sections dont les présidents sont choisis parmi les membres du CNC et nommés par le président :

- section des règles applicables aux entreprises ;
- section des règles spécifiques aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière ;
- section des règles spécifiques aux entreprises régies par le code des assurances, aux organismes régis par le code de la mutualité et aux institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ;
- sections des règles applicables aux organisations ;
- sections des règles internationales.

L'élaboration d'une norme comptable se fait selon le processus suivant. Des commissions ou groupes de travail composés de membres du CNC et de personnalités qui n'en sont pas membres, préparent les travaux des sections. Parmi ces commissions, deux sont permanentes : la commission des comptes consolidés et la commission de la comptabilité de gestion. Les textes sont d'abord discutés et votés en sections puis examinés et votés en assemblée plénière sous forme d'avis à la majorité des membres présents. La procédure d'élaboration d'une norme comptable par le CNC rénové se fait selon un due process (Barthès de Ruyter, 1997).

L'une des innovations de la réforme de la normalisation comptable a été la création au sein du CNC d'un comité d'urgence (art. 6). Ce dernier est composé du président du CNC, des vice-présidents, du représentant du garde des sceaux, ministre de la justice, d'un représentant du ministre chargé de l'économie, d'un représentant chargé du budget et du président de la commission des opérations de bourse. Le comité d'urgence est saisi par le président du CNC ou par le Ministre de l'Economie pour toute question portant sur l'interprétation ou l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent. Il doit se prononcer dans un délai de trois maximum à compter de la date de la saisine.

Les avis du CNC sont publiés dans son bulletin trimestriel. Quinze à vingt avis par an sont publiés, auxquels il faut ajouter ceux du comité d'urgence. Le CNC rédige un rapport d'activité annuel.

La gestion administrative du conseil, la préparation et le suivi des travaux techniques relèvent de la mission du secrétaire général, nommé par arrêté du ministre chargé de l'économie, après avis du conseil. La structure permanente du CNC est composée de vingt-quatre personnes parmi lesquels figurent le président, le secrétaire général, trois chefs de bureau, sept rapporteurs, le reste des membres appartenant au personnel administratif.

La composition large et variée du CNC donne à la normalisation comptable française un caractère mixte et consensuel. L'Etat y est représenté mais le secteur privé y occupe un rôle important, en particulier la profession comptable libérale. Le processus d'élaboration d'une norme comptable (avis) fait participer des représentants des divers acteurs économiques et sociaux.

2.3.2 Le Comité de la réglementation comptable

La création du Comité de la réglementation comptable (CRC) par la loi du 6 avril 1998 constitue une innovation donnant une force réglementaire aux textes du CNC jugés particulièrement importants. La mission du CRC est d'établir les prescriptions comptables générales et sectorielles (art. 1). Les avis ou recommandations du CNC faisant l'objet de règlements du CRC, sont d'application obligatoire, après homologation par arrêté interministériel. Le CRC est présidé par le Ministre de l'Economie et comprend quinze membres (y compris le président) :

quatre représentants des pouvoirs publics :

- le ministre de l'économie ou son représentant ;
- le garde des sceaux, ministre de la justice ou son représentant, vice-président ;
- le ministre chargé du budget ou son représentant ;
- le président de la Commission des opérations de bourse (COB).

trois représentants du pouvoir judiciaire :

- un membre du Conseil d'Etat, désigné par le vice-président de celui-ci ;
- un membre de la Cour des comptes, nommé par le premier président de celle-ci ;
- un membre de la Cour de cassation, désigné par le premier président de celle-ci et le procureur général.

le président du CNC ;

sept membres du CNC :

- le président du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ou son représentant ;
- le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ou son représentant ;
- trois membres représentant les entreprises et deux membres représentant les organisations syndicales représentatives de salariés, nommés par arrêté du Ministre chargé de l'Economie sur proposition du président du CNC.

Le système de normalisation français est complexe dans le sens où il fait intervenir une pluralité d'acteurs publics et privés (Colasse, 2001) :

- le CNC et le CRC qui se trouvent au cœur du dispositif ;
- la profession comptable libérale (OEC et CNCC) dont l'influence est importante ;
- la COB remplacée par l'Autorité des marchés financiers (fusion de la COB, du Conseil des marchés financiers et du Conseil de discipline de la gestion financière), créée par loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 ;
- les grands cabinets d'expertise et d'audit.

3 L'harmonisation comptable internationale

L'harmonisation comptable peut être définie comme « un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents » (Colasse, 2000) ou « comme un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité » (Hoarau, 1995). L'harmonisation comptable se distingue de la normalisation comptable, cette dernière vise à uniformiser les normes et les pratiques comptables au sein d'un même espace géographique. L'harmonisation comptable au contraire autorise une diversité des pratiques comptables, elle constitue une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci (Colasse, 2000).

L'harmonisation comptable peut se faire à l'échelle d'un continent (harmonisation régionale) ou à l'échelle mondiale (harmonisation internationale). En Europe, l'harmonisation comptable s'inscrit dans le cadre de la construction économique européenne en vue de créer un marché unique concurrentiel. Le processus d'harmonisation des règles comptables des Etats membres de la Communauté européenne a commencé dans les années 1970 et s'est fait au moyen de

directives (Turrillo et Walliser, 2001) que les Etats membres ont transposées dans leur législation nationale. Il s'agit de trois directives :

- la quatrième directive du 25 juillet 1978 relative à la présentation des comptes annuels des sociétés de capitaux ;
- la septième directive du 13 juin 1983 relative à la présentation des comptes consolidés ;
- la huitième directive du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes annuels.

L'harmonisation européenne par voie de directives a montré ses limites : lenteur de la procédure à cause de la nécessité d'obtenir un fort consensus politique des Etats membres et nombreuses options possible pour la mise en œuvre des directives. Aussi, l'Union Européenne a modifié sa stratégie en 1995 ; elle a réaffirmé la nécessité de se conformer aux directives comptables et a renoncé à la création d'un organisme de normalisation européen pour soutenir officiellement les travaux d'harmonisation internationale conduits par l'IASC (Turrillo et Walliser, 2001).

L'IASC (International Accounting Standards Committee : Comité des normes comptables internationales) est un organisme privé créé en 1973 par des organisations comptables professionnelles de neuf pays : Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-Bas, Royaume-Uni dans lequel était incluse l'Irlande. La mission de l'IASC est d'élaborer et de publier des normes comptables pour la présentation des états financiers, et d'œuvrer pour leur diffusion dans le monde. L'analyse de la stratégie de l'IASC peut se faire en distinguant deux grandes périodes (Colasse, 2000). De 1973 à la fin des années 1980, l'IASC a publié une trentaine de normes, offrant de nombreuses options pour qu'elles puissent s'appliquer dans les différents pays membres en conformité avec les réglementations nationales. Cette stratégie de l'IASC fondée sur la recherche du consensus, lui a permis d'obtenir une reconnaissance mais la lenteur du processus d'élaboration des normes prévoyant de multiples options, allait à l'encontre des objectifs d'harmonisation et de comparabilité des états financiers.

L'IASC a donc été conduite à mettre en œuvre, à la fin des années 1980, une stratégie de survie plus offensive (Wallace, 1990). La nouvelle stratégie de l'IASC se fonde sur l'intention de développer la comparabilité des états financiers. Cette exigence de comparabilité se traduit dans les nouvelles normes comptables internationales, ainsi que les anciennes révisées, par l'adoption de deux traitements possibles seulement : un traitement de référence et un traitement alternatif autorisé. L'IASB s'est doté aussi, en 1989, d'un cadre conceptuel visant à

donner une plus grande cohérence théorique aux normes internationales. Ce cadre conceptuel explicite reprend celui du FASB. L'IASC a élaboré et publié environ une quarantaine de normes comptables appelées International Accounting Standards (IAS), certaines d'entre elles ayant été révisées ; les IAS ont été complétées par des interprétations appelées Standing Interpretations Committee (SIC).

Avec la réforme de 2001, l'IASC devient l'IASB (International Accounting Standards Board : Conseil des normes comptables internationales). L'IASB est une fondation organisée sur modèle de l'organisme américain de normalisation et composée de quatre entités (Colasse, 2001) :

- le Conseil de surveillance composé de dix-neuf membres (trustees) et chargé notamment de la désignation des membres du comité exécutif ;
- le Comité exécutif (International Accounting Standards Board) composé de quatorze membres est chargé principalement de l'élaboration des normes comptables ;
- le Comité permanent d'interprétation (Standing Interpretation Committee : SIC) ;
- Le Comité consultatif de normalisation (International Accounting Standards Advisory Council : IASAC).

Les normes comptables élaborées par l'IASB sont désormais appelées International Financial Reporting Standards (IFRS, normes internationales d'information financière) ; les IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee, interprétations) remplacent les SIC. L'IFRS 1 intitulée « première adoption des IFRS » a pour objet de préciser les modalités de conversion des états financiers selon le référentiel de l'IASB.

L'IASB a confié à Paul Volcker l'élaboration d'un rapport pour la révision de sa constitution. Le travail réalisé a été soumis à commentaires publics jusqu'à la date limite du 11 février 2004.

En 2000, le Conseil ECOFIN a validé un projet de la Commission de Bruxelles consistant à prévoir l'application des normes comptables internationales IAS par les sociétés cotées en bourse en Europe et pour leurs seuls comptes consolidés. La nouvelle stratégie européenne en matière d'harmonisation européenne s'est traduite par l'adoption d'un règlement du Parlement et du Conseil européens du 19 juillet 2002, publié au JOCE du 11 septembre 2002. Ce règlement européen adopte l'intégralité des normes du référentiel international de l'IASB, à l'exception des normes IAS 32 et IAS 39 sur les instruments financiers, jugées préjudiciables aux banques et compagnies d'assurance. Ces deux normes viennent d'être révisées par l'IASB à la fin de l'année 2003. Les normes internationales doivent être d'abord approuvées par un nouvel organisme, le Comité de la Réglementation Comptable Européen

(CRCE). Le règlement du 19 juillet 2002 impose aux sociétés faisant appel public à l'épargne de présenter leurs comptes consolidés en conformité avec les normes de l'IASB pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Les groupes cotés en Bourse devront fournir les comparatifs de leurs comptes consolidés pour l'exercice 2004.

Compte tenu de l'importance des marchés financiers des Etats-Unis, le référentiel américain ou US GAAP exerce une influence importante sur l'harmonisation comptable internationale. Ce référentiel apparaît comme concurrent de celui de l'IASB, l'Union Européenne ayant choisi les IAS-IFRS. Les entreprises qui sont cotées aux Etats-Unis sont tenues de publier leurs états financiers en conformité avec les US GAAP. Le FASB et l'IASB ont publié un protocole d'entente, le 29 octobre 2002, destiné à favoriser leur coopération pour développer une convergence de leurs référentiels respectifs.

4 La normalisation et la réglementation comptables en Roumanie

Après la révolution de 1989, la Roumanie a choisi d'implanter un système comptable continental pour des raisons techniques, politiques, culturelles et économiques. Un processus de réforme comptable a été engagé à partir de 1990 conduisant à une ouverture progressive de l'économie nationale sur l'étranger avec des impératifs d'harmonisation comptable européenne et internationale. Le Ministère des Finances Publiques et le Collège Consultatif de la Comptabilité constituent les principaux acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables en Roumanie.

4.1 Le choix d'un système comptable continental adapté

Sous l'ancien régime communiste en Roumanie, le système comptable était moniste dans le sens où il intégrait la comptabilité externe et la comptabilité interne. Les documents de synthèse, établis à la fin de chaque trimestre, étaient uniformes quelle que soit la taille et l'activité de l'entreprise. Il n'existait pas de fiscalité sur les bénéfices mais des prélèvements de l'Etat. La normalisation comptable était d'initiative publique, ce pouvoir appartenait au Ministère des Finances, et plus précisément à la Direction de la Méthodologie, de la normalisation et du Conseil Comptables, en collaboration avec la Direction centrale de la Statistique. Le cadre général et les plans de comptes élaborés par cet organisme de normalisation étaient approuvés par un ordre du Ministre des Finances. Certains principes comptables étaient utilisés explicitement : le principe de la quantification monétaire avec le

Lei comme monnaie nationale, le principe des coûts historiques, le principe de la partie double et le principe du rattachement des charges aux produits. D'autres principes comptables étaient appliqués implicitement : le principe de l'entité, le principe de la périodicité, le principe d'indépendance des exercices, le principe de permanence des méthodes, le principe de non-compensation, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et le principe de continuité de l'exploitation qui correspondait au principe de perpétuité de l'entreprise socialiste. En définitive, la comptabilité était un moyen de contrôle de l'exécution du plan. Il n'existait pas de profession comptable libérale, les comptables étaient des salariés de l'entreprise, à l'exception des experts-comptables judiciaires qui, au nom du Ministère de la Justice, étaient chargés dans les cas de délits ou de conflits entre partenaires commerciaux, de contrôler la comptabilité (Feleaga, 1992 ; Feleaga, florescu et Rigal, 1993).

Après révolution de 1989 et l'effondrement du régime communiste en Roumanie, ce pays s'inscrit dans un mouvement de transition vers l'économie de marché. La question du choix d'un nouveau système comptable favorisant le développement d'une économie capitaliste se posait alors. Trois groupes de pression dans la haute société comptable roumaine s'affrontaient : le groupe des « conservateurs », le groupe des « pro-américains » et le groupe des « pro-français » mené par Feleaga (Feleaga, 1993 ; Richard, sans date). Pour l'emporter, les deux camps pro-occidentaux avaient intérêt à montrer que l'ancien plan comptable du régime communiste n'était pas réformable, et d'opposer le plus rapidement possible un autre modèle de plan comptable correspondant à leur vision culturelle et économique de la société (Richard, sans date). En outre, selon les partisans de ces deux camps, la transition vers l'économie de marché passait par l'importation d'un modèle comptable occidental dans un souci d'ouverture. Finalement c'est le camp des « pro-français » qui l'a emporté puisque les pouvoirs publics roumains ont décidé de reprendre le Plan Comptable Général français.

Le choix d'un modèle continental et précisément du plan comptable français peut s'expliquer par deux séries de facteurs : des facteurs techniques d'une part, et des facteurs politiques, culturels et économiques d'autre part. Niculae Feleaga (1992) avance les arguments suivants pour expliquer le choix d'un système comptable « à la française ». Le modèle comptable français par les liens avec la macro-économie qu'il offre, permettait à la Roumanie de construire une comptabilité nationale. Les privatisations et la création d'un marché financier nécessitaient d'avoir une comptabilité financière fondée sur la transparence alors que la comptabilité de gestion est subordonnée au principe du secret des affaires. D'où le choix d'un système comptable dualiste qui sépare les deux comptabilités. La Roumanie est un pays de droit écrit dont la législation est d'inspiration française, ce qui justifie le choix d'une

normalisation au moyen d'un plan comptable. La Roumanie a en commun avec la France une tradition de plans comptables très détaillés ; l'expérience roumaine de normalisation et de réglementation comptables est proche de celle de la France en ce qui concerne la promulgation du plan comptable par une autorité étatique, le Ministère des Finances. La comptabilité doit servir d'assiette fiscale et ainsi alimenter les recettes fiscales de l'Etat roumain dans la période de transition vers l'économie de marché.

La Roumanie a choisi de se tourner vers la France pour réaliser sa réforme comptable en raison des liens culturels et linguistiques qui unissent ces deux pays. La Roumanie est un pays francophile et francophone. « D'après le Ministre des affaires étrangères, le français serait étudié par plus de la moitié des élèves, alors qu'un tiers seulement apprend l'anglais, et parlé par un roumain sur quatre. La place de notre langue serait toutefois aujourd'hui menacée par la forte progression de l'anglais, qui occupe une place quasi-exclusive dans les relations avec Bruxelles, mais aussi de l'allemand et de l'italien respectivement au centre et à l'ouest du pays » (Ferrand, 2003). Le choix du modèle comptable français par la Roumanie peut aussi s'expliquer par des intérêts à la fois politiques et économiques communs à ces deux pays (Richard, sans date). En ce qui concerne la Roumanie, l'intérêt du camp pro-français était de renforcer son pouvoir au moyen de l'aide technologique et financière française. Pour ce qui est de la France, l'intérêt de la profession comptable (OEC et CNCC) et de l'industrie françaises était de développer leur présence économique en Roumanie. La France est actuellement le troisième partenaire commercial de la Roumanie, avec une part de marché de 6 %, devancée par l'Italie (22 %) et l'Allemagne (18 %). La France figure au premier rang des investisseurs étrangers. Des grandes entreprises françaises employant près de 45 000 salariés, sont implantées en Roumanie, comme Orange, la Société générale, Lafarge, Renault, Vivendi-Environnement, Carrefour, Alcatel, Danone, Alstom. On trouve aussi en Roumanie des PME françaises concernant les industries de main-d'œuvre telles la confection, les chaussures, la transformation du bois (scieries, meubles) mais également l'industrie mécanique, électrique et électronique ainsi que les NTIC et l'ingénierie en général (Boin, 2003). Ces PME ont choisi de s'implanter en Roumanie en raison des coûts de main-d'œuvre plus faibles.

La Roumanie a bénéficié d'un fort soutien politique de la France pour sa demande d'adhésion à l'Union Européenne, dont l'entrée devrait se faire en principe en mai 2007.

Comme l'écrit Bernard Colasse (1992), à partir du moment où un pays, la Roumanie ici en l'occurrence, va chercher l'inspiration à l'étranger, la normalisation comptable est naturellement déductive. Dans un pays tel que la Roumanie, qui a perdu sa tradition comptable sous l'ancien régime communiste, la pratique ne peut pas être une référence pour

l'élaboration des normes (Colasse, 1992). D'où la nécessité pour la Roumanie post-révolutionnaire de commencer par faire une loi comptable servant de cadre pour l'élaboration des normes.

4.2 Le processus de la réforme comptable en Roumanie

On peut distinguer trois grandes périodes dans le processus de réforme de la comptabilité en Roumanie :

- de 1990 à 1994, un nouveau cadre comptable est conçu et expérimenté ;
- de 1995 à 1999, le système comptable roumain est implanté de façon généralisé dans le cadre de l'harmonisation européenne ;
- depuis 1999, le système comptable roumain s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation internationale.

4.2.1 De 1990 à 1994 : la conception et l'expérimentation d'un système comptable continental

En 1990-1991, les responsables de la normalisation comptable au Ministère roumain des Finances ont effectué une étude approfondie de la IV^e directive européenne dans le cadre du projet de candidature de la Roumanie à l'entrée dans l'Union Européenne. Ils ont réalisé des échanges sur les pratiques et expériences de la normalisation comptable en Allemagne, en France et au Royaume-Uni. En avril 1991, les pouvoirs publics roumains ont opté pour le système comptable français pour les raisons précisées ci-avant (Delesalle, 1994). Cette même année, le Ministère roumain des Finances a signé une convention de coopération avec le Ministère français de l'Economie et des Finances, l'OEC et la CNCC. Cette convention prévoyait une aide à la mise en place du système comptable roumain, une aide à la création d'une profession comptable en Roumanie et une formation générale au Système Comptable d'Entreprise (SCE) conçu par deux membres de la profession comptable française : Eric Delesalle et Gilbert Gelard (1991). Le SCE constitue un outil d'échange, de formation, d'analyse et de terminologie fondé sur le cadre comptable continental, adapté aux directives européennes et en harmonie avec les normes internationales de l'IASC. Le SCE stipule que « la comptabilité doit permettre de fournir des documents de synthèse réguliers, sincères et donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de ladite entreprise, afin que cette information soit utile à l'ensemble des utilisateurs de celle-ci lorsqu'ils prennent leurs décisions économiques (...) » (Delesalle, 1992). La méthode d'évaluation de base prévue dans le SCE est celle du coût historique mais les corrections

nécessaires pour tenir compte de la situation d'hyperinflation de la Roumanie (plus de 250 % en 1993) sont exposées dans l'annexe VI de l'ouvrage (1991).

Le parlement roumain a voté la loi de la comptabilité du 24 décembre 1991, publiée dans le moniteur officiel de la Roumanie du 27 décembre 1991. Cette loi (art. 4) désigne le Ministère des Finances comme le normalisateur du Plan Comptable Général et des modèles des documents de synthèse. La situation comptable doit donner une image fidèle, claire et complète du patrimoine, de la situation financière et des résultats obtenus (art. 10). La situation comptable, présentée une fois par an, comprend le bilan, le compte de profits et pertes, les annexes et le rapport de gestion (art. 27). La situation comptable doit faire l'objet d'une certification des comptes (art. 29). La loi du 24 décembre 1991 est inspirée de la législation française.

En 1993, dans le cadre du programme européen PHARE, les pouvoirs publics roumains ont mené une expérimentation du projet de nouveau système comptable auprès d'un échantillon de 75 entreprises volontaires, avec l'assistance d'experts belges et français (Delesalle, 1994).

En 1994, le système comptable est devenu définitif et est appliqué depuis le 1^{er} janvier de cette même année, avec la possibilité pour les entreprises de présenter pendant le premier trimestre 1994, la situation comptable en parallèle sur la base de l'ancien cadre comptable. Le plan des comptes roumain est une copie conforme du plan des comptes français ; on y retrouve en effet les classes 1 à 5 consacrées aux comptes de bilan, les classes 6 et 7 relatives respectivement aux comptes de charges et produits pour l'établissement du compte de profits et pertes (compte de résultat), la classe 8 consacrée aux comptes spéciaux hors bilan, et la classe 9 traitant des comptes de gestion pour le calcul des coûts.

Le succès de la réforme comptable nécessitait d'organiser la profession comptable. D'où l'adoption de l'ordonnance du Gouvernement n° 65 de 1994 réglementant la profession comptable rassemblée dans le Corps des Experts-Comptables et Comptables Agréés de Roumanie (CECCAR). La Roumanie réorganise ainsi sa profession comptable qui pendant les années 1930 comptait plus de 11 000 membres (Chivulescu, 1993), des professionnels de haut niveau, reconnus et respectés en Europe ; la comptabilité roumaine était à l'époque fortement influencée par la comptabilité italienne, française et allemande (Feleaga, 1993). « A partir de l'année 1951, l'activité d'expertise comptable a été pratiquement supprimée » (Toma, 1993). Les organes centraux de direction du CECCAR sont : la Conférence nationale des experts-comptables et des comptables agréés, le Conseil supérieur et le Bureau permanent. Ce dernier est composé du Président, des cinq vice-présidents (quatre représentent les experts-comptables et un les comptables agréés). Le Président est élu pour quatre ans renouvelables

par la Conférence nationale. Les vice-présidents sont élus par le Conseil supérieur. Le Ministère des Finances Publiques a un représentant au CECCAR qui participe aux débats de la Conférence nationale, aux séances du Conseil supérieur, du Bureau permanent et de la Commission supérieure de discipline, sans droit de vote. Ce représentant du Ministère des Finances Publiques vérifie que les mesures et les décisions adoptées par le CECCAR ne transgressent pas la législation et la réglementation. Le CECCAR a réalisé depuis sa création un travail doctrinal important : normes professionnelles, ouvrages. En tant que membre de l'IFAC (International Federation of Accountants : Fédération internationale des experts-comptables et des auditeurs) et de l'IASB, le CECCAR contribue à la diffusion en Roumanie des normes d'audit et des IAS-IFRS.

L'adoption d'un cadre législatif et réglementaire régissant la profession comptable a favorisé la mise en œuvre du nouveau système comptable dans les entreprises. L'ordonnance du Gouvernement n° 65/1994 portant sur l'organisation de l'activité d'expertise comptable et des comptables agréés, approuvée par la loi 42/1995, a été modifiée et complétée à plusieurs reprises et finalement par l'ordonnance du Gouvernement 89/1998, approuvée par la loi 186/1999. Le Journal Officiel n°369 bis/2002 mentionne au 31 décembre 2002 :

- 9 046 membres dont 5 291 experts comptables et 3 755 comptables agréés ;
- 1 572 sociétés d'expertise comptable ;
- 26 sociétés à capital étranger et mixte ;
- 25 799 comptables salariés.

Les comptables salariés sont inscrits au tableau du CECCAR à partir de 2004.

4.2.2 1995 – 1999 : l'implantation généralisée du système comptable dans le cadre de l'harmonisation européenne

L'article 49 du traité de l'Union Européenne stipule que tout Etat européen qui respecte les principes sur lesquels est fondée l'Union peut demander à en devenir membre. Le gouvernement roumain a présenté sa candidature à l'adhésion à l'Union Européenne le 22 juin 1995. La Roumanie n'a pas été retenue dans la liste des dix pays constituant le prochain élargissement de l'Union Européenne, en mai 2004 car la Commission estimait, dans son dernier rapport (2002), que la Roumanie ne satisfait pas aux critères économiques de l'adhésion, c'est-à-dire qu'elle ne disposerait pas encore d'une économie de marché viable capable de faire face à la pression concurrentielle et aux forces de marché au sein de l'Union. La Roumanie comme la Bulgarie devrait en principe entrer dans l'Union Européenne en mai

2007, à condition que la transposition du droit communautaire en Roumanie soit jugée suffisante.

Contrairement à certains pays d'Europe centrale et orientale comme la Pologne ou la République tchèque qui ont adopté des politiques de « thérapie de choc », la Roumanie a choisi de mener une transition vers l'économie de marché de façon graduelle, compte tenu des résistances socio-culturelles. La privatisation de l'économie roumaine amorcée en 1991, a été développée à partir de 1995 grâce à la loi sur l'accélération de la privatisation. Au cours des années 1996-1997, les objectifs ambitieux en matière de privatisation n'ayant pas été atteints, le gouvernement roumain a créé un Ministère de la Privatisation et adopté une ordonnance d'urgence synthétisant en un seul texte le cadre législatif relatif au processus de privatisation, jusqu'alors éparpillé (Pagé, 1999). La Bourse des valeurs de Bucarest a commencé ses premières transactions le 20 novembre 1995, sous le contrôle de la Commission Nationale des Valeurs Mobilières (CNVM). Le marché hors cote (RASDAQ) assurant les transactions d'actions au terme de la privatisation a fonctionné à partir de 1996. La Roumanie a connu une crise économique de 1997 à 1999 qui s'est caractérisée par une baisse du PIB, une forte inflation et un accroissement du taux de chômage.

Pendant la période 1995-1999, la Roumanie a élargi l'implantation généralisée de son nouveau système comptable continental en harmonie avec les directives européennes. Dans la préface du livre vert (2002) intitulé « Règlements comptables pour les agents économiques », on peut lire (traduction) : « le développement du système comptable roumain a comme objectif principal l'harmonisation de la législation avec les directives européennes en la matière pour pouvoir ainsi remplir les exigences d'intégration dans l'Union Européenne et l'application des normes internationales de comptabilité, situation imposée par le processus de globalisation économique et du développement du marché de capitaux ».

4.2.3 Depuis 1999 : vers l'harmonisation comptable internationale

La loi du 24 décembre 1991 a été modifiée par l'ordonnance du 30 août 2001 qui élargit le champ d'application des entités soumises à l'obligation de tenir une comptabilité financière et une comptabilité de gestion adaptée à la spécificité de l'activité (art. 1). Cette ordonnance confirme le rôle de normalisateur dévolu au Ministère des Finances qui est chargé de l'élaboration des normes et de la réglementation comptables, du Plan Comptable Général et des modèles des états financiers (art. 4). La situation financière annuelle est composée du bilan, du compte de profits et pertes, de l'état de variation des capitaux propres, de l'état des flux de trésorerie, de la politique comptable et de l'annexe (art. 27).

L'Ordre du Ministre des Finances n°403 du 22 avril 1999 pour l'approbation des règlements comptables harmonisés avec la IVe directive européenne et les standards internationaux de comptabilité, établit les principes et règles comptables de base, les modèles des états financiers dans le cadre de l'harmonisation européenne et internationale. La réglementation s'applique à partir de l'année 2000 aux sociétés cotées en Bourse (Bourse des Valeurs de Bucarest) ; aux régies autonomes, aux compagnies et sociétés nationales, aux entreprises d'intérêt national ainsi qu'à des catégories spécifiques de sociétés qui interviennent sur le marché des capitaux.

L'Ordre du Ministre des Finances précité a été remplacé par l'Ordre du Ministre des Finances n°94 du 29 janvier 2001 pour l'approbation des règlements comptables harmonisés avec la IVe directive européenne et les standards internationaux de comptabilité. Pour la période 2001-2005, l'application de la réglementation sera élargie aux sociétés aux sociétés qui dépassent une certaine taille.

**Champ d'application des sociétés soumises à l'obligation d'appliquer
les normes comptables internationales de l'IASC-IASB**

Fin de l'exercice financier	Chiffre d'affaires de l'année précédente (en euros)	Total actif de l'année précédente (en euros)	Nombre moyen de salariés de l'année précédente
31.12.2001	> 9 millions	> 4,5 millions	250
31.12.2002	> 8 millions	> 4 millions	200
31.12.2003	> 7 millions	> 3,5 millions	150
31.12.2004	> 6 millions	> 3 millions	100
31.12.2005	> 5 millions	> 2,5 millions	50

Source : Ordre du Ministre des Finances n°94 du 29 janvier 2001

Les sociétés qui dépassent pendant deux années consécutives deux des trois critères ont l'obligation d'appliquer l'Ordre du Ministre des Finances n°94/2001. Ces sociétés doivent établir les états financiers suivants : bilan, compte de résultat, situation des modifications des capitaux propres, état des flux de trésorerie, politique comptable, annexe. D'après l'Ordre du Ministre des Finances n° 306/2002 pour l'approbation des règlements comptables simplifiés, mis en application à partir du 1^{er} janvier 2003, toute personne morale qui remplit au moins deux des critères suivants : chiffre d'affaires inférieur ou égal à 5 millions d'euros, total de l'actif inférieur ou égal à 2,5 millions d'euros, nombre moyen de salariés inférieur ou égal à

50, établit des états financiers simplifiés : bilan, compte de résultat, politique comptable et annexes. Les PME sont donc dispensées de présenter l'état des variations des capitaux propres et l'état des flux de trésorerie, qui font partie des états financiers prévus dans les normes comptables internationales de l'IASB.

Elena Barbu (2002) a réalisé en 2001 une étude empirique sur l'application des normes comptables internationales par les entreprises roumaines (et françaises). Son enquête a consisté à envoyer un questionnaire par fax à 100 grandes entreprises cotées d'origine roumaine, obligées par la réglementation d'appliquer les IAS-IFRS. Le taux de réponse est 16 % des sociétés interrogées. Le recueil des réponses s'est fait par internet pour 14 entreprises et par fax pour 2 entreprises. Cette étude fait apparaître deux facteurs déterminants dans l'application des normes comptables internationales : l'obligation légale et l'intérêt pour le groupe. 54 % des entreprises roumaines ayant répondu considèrent que ces deux facteurs ont déterminé le passage aux IAS : la loi et d'autres avantages : pour faciliter la communication financière : 23,1 % ; pour réduire les coûts liés à l'information financière : 15,6 % ; pour être coté en Bourse : 15,4 %. 88 % des entreprises ayant répondu estiment que les normes IAS doivent être obligatoires. Une explication d'ordre culturel peut être avancée : les roumains ont hérité de l'ancien régime communiste le fait qu'ils ne font quelque chose que s'ils sont forcés par la loi (Barbu, 2002). 94 % des entreprises ayant répondu considèrent que les normes IAS sont plus avantageuses que les normes roumaines. Les inconvénients des normes IAS résident dans la difficulté de leur application pratique. Les entreprises roumaines ayant répondu au questionnaire citent trois thèmes devant faire l'objet d'une révision des normes par l'IASB : les impôts différés, les instruments financiers et l'amortissement du goodwill.

L'adoption du référentiel international de l'IASB par la Roumanie apparaît comme une nécessité d'ouverture et de transition vers l'économie de marché en vue d'attirer les investisseurs étrangers. Mais l'inscription de la Roumanie dans l'harmonisation comptable internationale se heurte à deux obstacles provoquant une inertie au changement (Toma, sans date) :

- les organismes étatiques ne renoncent pas leurs zones de pouvoirs ;
- les particularités nationales sont invoquées pour freiner ou refuser l'harmonisation internationale.

Une réussite de l'harmonisation en Roumanie passe par une réduction de la bureaucratie, l'adoption d'une législation stable et une stabilité politique, économique et sociale (Toma, sans date).

4.3 Les acteurs de la normalisation et de la réglementation comptables en Roumanie

Le Ministère roumain des Finances Publiques et le Collège Consultatif de la Comptabilité sont au cœur du dispositif de normalisation et de réglementation comptables. L'arrêté n°1449 du 12 décembre 2002 crée un Collège Consultatif de la Comptabilité (CCC). Ce nouvel organisme de normalisation comptable remplace l'ancien Collège Consultatif de la Comptabilité issu de l'arrêté n°575 de 1992, et qui avait peu de pouvoirs en matière de normalisation comptable. Le nouveau CCC est un organisme consultatif et d'analyse dans le processus d'élaboration des normes comptables (art. 1). Le CCC n'a pas de personnalité juridique (art. 2). Comme le CNC qui a ses locaux au Ministère français de l'Economie et des Finances, le CCC siège au Ministère roumain des Finances Publiques, à Bucarest. Les attributions principales du CCC sont les suivantes (art. 4) :

- il sert de cadre d'organisation professionnelle, de conseil et d'analyse des normes comptables soumises à la réglementation ;
- il donne son avis avant que les normes soient soumises au Ministère des Finances Publiques pour tous les secteurs d'activité ;
- il coordonne les travaux de recherche visant à l'harmonisation européenne et internationale ainsi que l'élaboration de guides pratiques ;
- il organise des manifestations scientifiques, la formation et le perfectionnement professionnels en comptabilité ;
- il élabore les normes comptables ;
- il établit des relations d'échanges et de coopération avec les organismes de normalisation au niveau européen et au niveau international, et représente la Roumanie.

Le CCC comprend (art. 5) :

- un Président, Secrétaire d'Etat au Ministère des Finances Publiques, coordinateur à la Direction de la Réglementation Comptable ;
- cinq vice-présidents représentant respectivement la Chambre des Auditeurs Financiers, le Corps des Experts-Comptables et Comptables Agrées de Roumanie (CECCAR), la Chambre des Conseillers Fiscaux, le Institutions financières et bancaires, le milieu universitaire ;
- un Secrétaire Général ;
- quinze membres représentant la Commission Nationale des Valeurs Mobilières, la Bourse des Valeurs de Bucarest, la Banque Nationale de Roumanie, la Commission de

Surveillance des Assurances, la Chambre de Commerce et d'Industrie de Roumanie et de Bucarest, la Cour des Comptes, le Ministère de la Justice, l'Institut National des Statistiques, les chaires d'enseignement supérieur et le département de comptabilité du Ministère des Finances Publiques.

Le CCC est dirigé par un bureau exécutif composé du président, des cinq vice-présidents et du Secrétaire Général (art. 6). Le Président et le secrétaire Général sont nommés par un Ordre du Ministre des Finances Publiques (art. 7). Les cinq vice-présidents et les autres membres du CCC sont nommés dans les 60 jours de l'entrée en vigueur du présent arrêté, pour 4 ans maximum, par les directeurs des organismes précités, avec un renouvellement possible du mandat (art. 8). Le collège collabore dans le cadre d'une commission mixte de travail avec les organismes suivants : Banque Nationale de Roumanie, Commission Nationale des Valeurs Mobilières, Commission de surveillance des assurances, Bourse des Valeurs Mobilières, la Direction de la comptabilité au Ministère des Finances Publiques et d'autres spécialistes dans le domaine comptable (art. 9).

Le Collège effectue son travail en commission mixte et en assemblée plénière. Le collège se réunit chaque trimestre et toutes les fois que c'est nécessaire (art. 12). La validité des délibérations est subordonnée à la présence de la moitié des membres du Collège. Le vote est acquis à la majorité des voix (art. 13).

Conclusion

La Roumanie a choisi le système continental français pour construire son nouveau système comptable après la révolution de 1989. Ce choix tient à des facteurs :

- techniques et politiques : comme en France, rôle majeur de l'Etat (Ministère des Finances), pays de droit écrit, liens comptabilité privée / comptabilité nationale, liens étroits comptabilité / fiscalité, tradition de plan comptable ;
- culturels et linguistiques : la Roumanie est un pays francophile et francophone ;
- économiques : intérêt mutuel de la France et de la Roumanie à développer une coopération se traduisant notamment par un partenariat entre les professions comptables de ces deux pays ;
- socio-politiques : la comptabilité étant un enjeu de pouvoir, un groupe de pression favorable au système comptable français s'est efforcé, dans un souci de protection de ses intérêts, d'influencer au début des années 1990 le choix d'un système comptable par les pouvoirs publics roumains.

Depuis l'année 2000, la Roumanie a introduit l'obligation d'appliquer les normes comptables internationales de l'IASB pour attirer les investisseurs étrangers et ainsi favoriser son ouverture et sa transition vers l'économie de marché ; le champ d'application des entreprises soumises à cette obligation d'appliquer les IAS-IFRS s'élargit chaque année, jusqu'à 2005. La mise en œuvre de la réforme comptable en Roumanie se heurte à des résistances au changement. Le Ministère des Finances Publiques ne renonce pas à ses zones de pouvoir et reste l'acteur principal de la normalisation et de la réglementation comptables. Ce travail exploratoire mérite d'être enrichi par une analyse du pouvoir réel du collège consultatif de la comptabilité et de la profession comptable (CECCAR, Chambre des Auditeurs Financiers) en matière de normalisation. Nous souhaitons avec cette réflexion consacrée à la construction du système comptable roumain, ouvrir un domaine de recherche consacré à l'influence du système comptable français dans le monde dans le cadre de la francophonie.

Références bibliographiques

- Barbu E. (2002), « Les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables internationales au début du III^{ème} millénaire », Laboratoire Orléanais de Gestion, Document de recherche, n°2002-02, 38 p.
- Barthès de Ruyter G. (1997), « Le CNC rénové », in dossier conseil : La réforme de la normalisation comptable », La Revue Fiduciaire Comptable, n°232.
- Boin B. (2003), Exporter en Roumanie, Les Editions du CFCE.
- Burlaud A. (1998) sous la dir. de, Comptabilité et Droit comptable, Gualino éditeur.
- Chivulescu M. (1993), « Nous remercions nos confrères français pour l'assistance accordée dans l'application de la réforme comptable et de la profession en Roumanie », in Les travaux de la première conférence nationale (extraits), CECCAR, 20 p.
- Colasse B. (1991), « Ou il est question d'un cadre comptable conceptuel français », Revue de Droit Comptable, n° 91-3, pp. 3-20.
- Colasse B. (1992), « A l'Est quoi de nouveau ? », Compte-rendu d'une rencontre-débat, Revue Française de Comptabilité, n°233, Avril, pp. 62-64.
- Colasse B. et Standish P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptabilité », Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 4, Vol. 2, pp. 5-28.
- Colasse B. (2000), « Cadres comptables conceptuels », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la dir. de B. Colasse, Economica, pp. 93-104.
- Colasse B. (2000), « Harmonisation comptable internationale », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la dir. de B. Colasse, Economica, pp. 757-769.
- Colasse B. (2001), Comptabilité Générale, Economica, 7^{ème} édition, 8^{ème} édition 2003.
- Commission des Communautés Européennes (2002), « Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen », Feuilles de route pour la Bulgarie et la Roumanie, Bruxelles.
- Delesalle E. et Gelard G. (1991), Système comptable d'entreprise, Ed. Ordre des Experts Comptables.
- Delesalle E. et Gelard G. (1991), « Exporter la comptabilité : le « système comptable d'entreprise », Revue Française de Comptabilité, n° 223, Mai, pp. 75-91.
- Delesalle E. (1992), « Le « SCE » un an après... », Revue Française de Comptabilité, n° 233, Avril, pp. 25-39.

- Delesalle, E. (1994), « Du système comptable d'entreprise au nouveau cadre comptable roumain », Actes du congrès de l'AFC, Paris IX Dauphine, pp. 209-221.
- Durand R. (1991), « Information financière et normalisation 1900-1950 ou la marmite du diable », Actes du congrès de l'AFC, 1991, 20 p.
- Feleaga N. (1992), « A l'Est quoi de nouveau ?, Compte-rendu d'une rencontre-débat », Revue Française de Comptabilité, n°233, Avril, pp. 54-56.
- Feleaga N. (1993), « Où est l'expert-comptable roumain ? », in Les travaux de la première conférence nationale (extraits), CECCAR, 20 p.
- Feleaga N. et Ionascu I. (1993), Comptabilitate financiară : sistem contabil adaptat inflației, Economica.
- Feleaga N., Florescu V. et Rigal J. (1993), « Audit du système comptable dans le contexte de l'insertion internationale des entreprises roumaines », Actes du congrès de l'AFC, Toulouse, pp. 643- 657.
- Ferrand A. (2003), Rapport d'information du Sénat, n°52, Annexe au PV de la séance du 4 novembre 2003, 47 p.
- Hoarau C. (1992), « La France doit-elle se doter d'un cadre conceptuel comptable ? », Revue Française de Comptabilité, n° 231, Février, pp. 58-62.
- Hoarau C. (1995), « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle normative ? », Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 1, Vol. 2, Septembre, pp. 75-88.
- Hoarau C. (2001), « Normalisation et recherche comptable : enjeux, méthodes et perspectives critiques », in Faire de la recherche en comptabilité financière, coordonné par P. Dumontier et R. Teller, Vuibert-FNEGE, pp. 29-44.
- Meek G. K. (1997), « Les Etats-Unis », in Comptabilité internationale sous la dir. de B. Raffournier, A. Haller et P. Walton, Vuibert, pp. 69-96.
- Nobes C. (1992), International Classification of Financial Reporting, 2nd edition, Routledge.
- Obert R. (1994), Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod.
- Pagé J.-P. (1999), « Tableau de bord des pays d'Europe centrale et orientale », Les Etudes du CERI, n° 58, Novembre.
- Pham D. (1995), Comprendre les états financiers anglo-saxons, Dalloz.
- Raybaud-Turrillo B. et Teller R. (2000), « Droit et comptabilité », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la dir. de B. Colasse, Economica, pp. 611-625.
- Richard J. (sans date), « L'évolution des plans comptables russe et roumain », 39 p.
- Richard J. (2000), « Plans comptables », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, sous la dir. de B. Colasse, Economica, pp. 944- 959.
- Toma C. (sans date), « Armonizarea contabilității românești în contextul armonizării contabile internaționale », 12 p.
- Toma M. (1993), « L'organisation de l'activité d'expertise comptable et de comptable agréé en Roumanie – traditions et perspectives », in Les travaux de la première conférence nationale (extraits), CECCAR, 20 p.
- Turrillo B. et Walliser E. (2001), « Les enjeux et résultats de l'harmonisation internationale », in Faire de la recherche en comptabilité financière, coordonné par P. Dumontier et R. Teller, Vuibert-FNEGE, pp. 153-176.
- Viandier A. et de Lauzainghe C. (1993), Droit comptable, Dalloz, 2^{ème} édition.
- Wallace R.S.O. (1990), « Survival Strategies of a Global Organization : The Case of the International Accounting Standards Committee », Accounting Horizons, June, pp. 1-22.
- Walton P. (1996), La comptabilité anglo-saxonne, La Découverte.